

Stefan Bendlinger*)

Neue deutsche Verwaltungsgrundsätze zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs

NEW GERMAN ADMINISTRATIVE GUIDELINES ON THE PE CONCEPT

On February 13th, 2026, the German Federal Ministry of Finance (MoF) published a draft decree on administrative guidelines governing definition and constitution of a permanent establishment (PE) under German domestic and international tax law. The MoF addresses both the interpretation of the PE definition in Sections 12 and 13 German Fiscal Code as well as the PE concept in Articles 7 and 5 OECD Model determining the right of a contracting state to tax business profits of an enterprise resident in the other contracting state. The draft decree aims to systematically and practically analyze the Federal Fiscal Court's case law, taking into account current developments such as those resulting from the 2025 Update to the OECD Model and the corresponding Commentary. Given that the PE definition in Sections 12 and 13 German Fiscal Code in fact is identical to Section 29 Austrian Fiscal Code and administrative practice in both states follows the Commentary on Art 5 OECD Model in interpreting tax treaties, the German comments on the PE definition have a certain relevance from an Austrian perspective as well. *Stefan Bendlinger* provides an overview of and comments on the contents of the draft decree.

I. Ein neuer deutscher Betriebsstättenenerlass

Das deutsche Bundesministerium der Finanzen (dBMF) hat am 13. 2. 2026 den Entwurf eines Schreibens zu den Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht veröffentlicht (im Folgenden: dBMF-Schreiben).¹⁾

Das dBMF-Schreiben setzt sich sowohl mit der Auslegung des nationalen Betriebsstättenbegriffs in § 12 AO (Betriebsstätte) bzw § 13 AO (ständiger Vertreter) als auch mit jenem des Abkommensrechts iSd Art 5 OECD-MA und des OECD-MK²⁾ auseinander, gestützt auf Beispiele. Das dBMF-Schreiben bezweckt, die an Einzelfallentscheidungen orientierte jahrzehntelange Rechtsprechung des BFH für Finanzverwaltung und Praxis systematisch und handhabbar aufzubereiten, unter Berücksichtigung der neuen Auslegungsergebnisse im Update 2025 des OECD-MA.³⁾

Da einerseits § 12 AO bzw § 13 AO und § 29 BAO faktisch inhaltsgleich sind und andererseits sowohl die deutsche als auch die österreichische Verwaltungspraxis bei der Auslegung von DBA den im OECD-MK zu Art 5 OECD-MA enthaltenen Interpretationsergebnissen folgen, sind die Ausführungen des dBMF zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs auch aus österreichischer Sicht von Interesse. Dies nicht zuletzt auch deshalb, weil Deutschland bei Weitem der wichtigste österreichische Handelspartner ist und deshalb die Betriebsstättenbesteuerung im deutsch-österreichischen Verhältnis von besonderer Bedeutung ist.⁴⁾

*) Prof. Dr. Stefan *Bendlinger* ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH.

1) Siehe dBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht, BMF IV B 2 – S 1301/01410/007/240, abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2026-02-13-ENTWURF-betriebsstaettenbegriff.html (Zugriff am 20. 4. 2026).

2) Verweise auf das OECD-MA und den Kommentar dazu (OECD-MK) beziehen sich auf die Version iD des Updates 2025.

3) *OECD*, The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention (2025), abrufbar unter <https://doi.org/10.1787/5798080f-en> (Zugriff am 20. 4. 2026).

4) S. *Bendlinger*, Ländermatch zwischen Österreich und Deutschland, VWT 2026, 58 (58).

II. Das Verhältnis der Rechtsordnungen

Soweit in einem Steuergesetz der Begriff „Betriebsstätte“ verwendet wird, ohne ihn selbst zu definieren, bestimmt sich dieser Begriff nach § 12 AO und nicht nach der in einem DBA enthaltenen Definition.⁵⁾ Die Begriffsbestimmung gilt auch für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und selbständiger Arbeit. Ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Person liegen vor, wenn sie durch eine ausländische Betriebsstätte (§ 12 AO) oder einen ständigen Vertreter (§ 13 AO) erzielt werden oder eine beschränkt steuerpflichtige Person eine solche unterhält oder ein ständiger Vertreter bestellt ist (§ 1 Abs 4 dEStG bzw § 2 Nr 1 dKStG iVm § 49 Abs 1 Nr 2 lit a dEStG). Besteht ein DBA, ist stets in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die innerstaatlichen Voraussetzungen für ein Besteuerungsrecht gegeben sind. In einem zweiten Schritt muss untersucht werden, ob ein DBA dieses nationale Besteuerungsrecht einschränkt.⁶⁾

III. Die Betriebsstätte in der deutschen Abgabenordnung

1. Kein „Floating Income“

Der Bestand einer Betriebsstätte iSd § 12 Satz 1 AO setzt voraus, dass eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer örtlichen und einer auf Dauer angelegten festen Beziehung zur Erdoberfläche besteht, die der Tätigkeit des Unternehmens unmittelbar dient und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat. Diese Tatbestandsmerkmale sind in ihrer Wechselwirkung zueinander im Rahmen einer Gesamtwürdigung des Einzelfalls zu betrachten.⁷⁾ Das dBMF betont, dass jeder Steuerpflichtige, der Gewinneinkünfte erzielt, zumindest am Ort der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte hat und es daher keine betriebsstättenlosen Einkünfte („no floating income“) geben kann.⁸⁾

2. Geschäftseinrichtung oder Anlage

Als Geschäftseinrichtung oder Anlage iSd § 12 Satz 1 AO gelten körperliche Gegenstände, die geeignet sind, Grundlage einer Unternehmenstätigkeit zu sein.⁹⁾ Besonderer baulicher Vorrichtungen oder für den Aufenthalt von Menschen geeigneter Räume bedarf es nicht.¹⁰⁾ Demnach kann auch eine Büroecke mit Schreibtisch und Aktenschrank¹¹⁾ oder ein Laptop eine Geschäftseinrichtung sein. Bei dem im dBMF-Schreiben dazu zitierten Urteil¹²⁾ ging es allerdings um die Frage, ob ein Verkaufsstand auf einem Weihnachtsmarkt eine Betriebsstätte begründen kann, und nicht um die Frage, ob ein Laptop dazu ausreicht.

3. Das örtliche Element

Die notwendige feste Beziehung zur Erdoberfläche bedarf keiner festen Verbindung mit Grund und Boden.¹³⁾ Eine bloße Belegenheit an derselben Örtlichkeit ist ausreichend. Das gilt auch bei beweglichen Geschäftseinrichtungen mit vorübergehendem festem Standort, zB fahrbaren Verkaufsstätten mit wechselndem Standort.¹⁴⁾ Das dBMF-Schrei-

⁵⁾ BFH 20. 7. 2016, I R 50/15.

⁶⁾ dBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 6.

⁷⁾ BFH 18. 12. 2024, I R 47/21; 18. 12. 2024, I R 39/21.

⁸⁾ dBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 9 und 41.

⁹⁾ BFH 17. 9. 2003, I R 12/02; 3. 2. 1993, I R 80-81/91.

¹⁰⁾ BFH 2. 4. 2014, I R 68/12.

¹¹⁾ BFH 15. 7. 1986, VIII R 134/38.

¹²⁾ BFH 17. 9. 2003, I R 12/02.

¹³⁾ BFH 30. 10. 1996, II R 12/92; 18. 12. 2024, I R 47/21.

¹⁴⁾ BFH 8. 3. 1988, VIII R 270/81.

ben nennt verschiedene Beispiele, wie Werkstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, ein Betriebsgelände, einen Flughafen oder Parkplatz, aber auch „personallose“ Einrichtungen wie Windkraft- und Solaranlagen, Trafostationen, Transportanlagen und Pipelines.¹⁵⁾

4. Das zeitliche Element

Die Beurteilung der zeitlichen Festigkeit einer Geschäftseinrichtung oder Anlage hat ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Begründung einer Beziehung zur Erdoberfläche zu erfolgen. Das bedarf des Bestands einer solchen Beziehung für die Dauer von mehr als sechs Monaten, selbst wenn eine kürzere Verweildauer geplant war.¹⁶⁾ Dass eine Geschäftseinrichtung oder Anlage auch dann als Betriebsstätte iSd § 12 AO gelten soll, wenn sie „dazu bestimmt ist, mindestens sechs Monate an einem Ort zu verbleiben, auch wenn es tatsächlich zu einer kürzeren Verweildauer am jeweiligen Ort kommt“,¹⁷⁾ kann aus dem Wortlaut des § 12 AO allerdings nicht abgeleitet werden. Örtliche und zeitliche Festigkeit stehen in Wechselwirkung zueinander, sodass eine besonders starke Ausprägung eines Elements Einfluss auf die Erfüllung des jeweils anderen Kriteriums haben kann.¹⁸⁾

5. Das funktionale Element

Das Tatbestandsmerkmal, wonach eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage der Tätigkeit eines Unternehmens „dienen“ muss, ist erfüllt, wenn in dieser oder durch diese die eigene Unternehmenstätigkeit mit örtlicher Bindung ausgeübt oder gefördert wird,¹⁹⁾ abstrakt geeignet ist, den Unternehmenszweck zu fördern,²⁰⁾ und sich in der Bindung eine gewisse Verwurzelung des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt.²¹⁾ Dies ist unabhängig davon, ob es sich dabei um vorbereitende oder Hilfstätigkeiten handelt.²²⁾ Ein Einsatz von Personal am Standort der Betriebsstätte ist unabhängig von der Art der Geschäftseinrichtung oder Anlage nicht erforderlich.²³⁾ An Dritte überlassene Einrichtungen begründen für den Überlasser keine Betriebsstätte.²⁴⁾ Gleiches gilt für bloße Domizil- bzw. Zustelladressen.²⁵⁾

In der notwendigen „Verwurzelung“ drückt sich der Bezug einer konkreten unternehmerischen Tätigkeit zum Tätigkeitsort aus. Die räumliche Verwurzelung erfordert eine Bindung der unternehmerischen Tätigkeit zum Ort ihrer Ausübung, die durch eine „personenbeschränkte Nutzungsstruktur“ (zB Spind, Schließfach, Aktenschrank) vermittelt werden kann.²⁶⁾ Die dafür notwendige unternehmensbezogene Zuordnung ist dann gegeben, wenn dem Unternehmen auf seine Nutzung beschränkte Strukturen in der Geschäftseinrichtung oder Anlage zur Verfügung stehen.²⁷⁾ Die notwendige zeitliche Verwurzelung besteht dann, wenn der Bezug der ausgeübten Tätigkeit zum Ort der Ausübung auf mindestens sechs Monate angelegt ist, nicht jedoch, wenn der Unternehmer von vornherein beabsichtigt, die Geschäftseinrichtung oder Anlage nur kurzfristig zu nutzen.²⁸⁾ Dauerhaftigkeit kann auch dann gegeben sein, wenn sich die Geschäftsausübung

¹⁵⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 11.

¹⁶⁾ BFH 19. 5. 1993, I R 80/92; 18. 12. 2024, I R 39/21; 18. 12. 2024, I R 47/21.

¹⁷⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 12 zweiter Unterpunkt.

¹⁸⁾ BFH 18. 12. 2024, I R 39/21; 18. 12. 2024, I R 47/21.

¹⁹⁾ BFH 26. 7. 2017, III R 4/16.

²⁰⁾ BFH 9. 1. 2019, I B 138/17.

²¹⁾ BFH 4. 6. 2008, I R 30/07; 23. 3. 2022, III R 35/20; 7. 6. 2023, I R 47/20.

²²⁾ BFH 8. 12. 1971, I R 3/69.

²³⁾ BFH 30. 10. 1996, II R 12/92.

²⁴⁾ BFH 23. 3. 2022, I R 35/20.

²⁵⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 18.

²⁶⁾ BFH 7. 6. 2023, I R 47/20; 18. 12. 2024, I R 47/21.

²⁷⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 22.

²⁸⁾ BFH 28. 6. 2006, I R 92/03; 19. 5. 1993, I R 80/92.

ständig in mehr oder weniger großen Abständen zumeist an der gleichen Stelle wiederholt.²⁹⁾

6. Verfügungsmacht

Eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht des Unternehmens über die Geschäftseinrichtung oder Anlage bildet die Grundlage für eine Benutzung, die den Unternehmenszweck verwirklicht oder fördert.³⁰⁾ Räumlichkeiten können auch dann Betriebsstätten sein, wenn eine fehlende Verfügungsmacht durch eine eigene nachhaltige unternehmerische Tätigkeit ersetzt wird (zB Identität der Leitungsorgane, fortlaufende, nachhaltige Überwachungsleistungen in den Räumlichkeiten des Auftragnehmers).³¹⁾ Verfügungsmacht bedeutet einerseits das Vorliegen eines selbständigen Nutzungsanspruchs in Form einer Rechtsposition, die dem Unternehmen nicht ohne Weiteres entzogen oder gegen seinen Willen verändert werden kann.³²⁾ Zur Betriebsstättenbegründung durch Desk-Sharing stellt das dBMF-Schreiben darauf ab, ob für das Unternehmen eine verlässliche Aussicht besteht, im Rahmen des Desk-Sharing-Modells regelmäßig einen Arbeitsplatz zu erhalten.³³⁾ Andererseits bedarf es für das Vorliegen einer Verfügungsmacht einer Wechselwirkung mit der örtlichen und zeitlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung.³⁴⁾

7. Aufzählung betriebsstättenbegründender Einrichtungen

In § 12 Abs 2 AO findet sich eine nicht abschließende Aufzählung von festen Geschäftseinrichtungen oder Anlagen, die zum Teil nur unter den Voraussetzungen des § 12 Abs 1 AO eine Betriebsstätte begründen sollen (deklaratorische Fallvarianten),³⁵⁾ zum Teil die Definition der Betriebsstätte erweitern und zur Interpretation des Betriebsstättenbegriffs iSd § 12 Abs 1 AO herangezogen werden können.³⁶⁾ Im dBMF-Schreiben wird davon ausgegangen, dass einzelne dieser Beispiele die Definition der Betriebsstätte dergestalt erweitern, dass eine solche nicht notwendigerweise eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage voraussetzt. Es handelt sich dabei um eine Stätte der Geschäftsleitung (§ 12 Abs 2 Nr 1 AO), Bergwerke, Steinbrücke oder andere stehende, örtlich fortschreitende oder schwimmende Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen (§ 12 Abs 2 Nr 7 AO) und Bauausführungen oder Montagen (§ 12 Abs 2 Nr 8 AO).³⁷⁾

Wenn es keine feste Geschäftseinrichtung gibt, kann auch die Wohnung des Steuerpflichtigen Stätte der Geschäftsleitung iSd § 12 Satz 2 Nr 1 AO sein, auch wenn diese dem Privatvermögen zuzurechnen ist und nicht dazu bestimmt ist, der Ausübung der betrieblichen Tätigkeit zu dienen. Das dBMF-Schreiben geht davon aus, dass es sich dabei um eine Definitionserweiterung handelt, sodass der Bestand einer „*Stätte der Geschäftsleitung*“ nicht notwendigerweise die Begründung einer festen Geschäftseinrichtung oder Anlage voraussetzt.³⁸⁾ So zB im Fall eines Reisegewerbebetriebs, der keiner festen Geschäftseinrichtung oder Anlage bedarf, aber dennoch einen Ort der Geschäftsleitung haben muss. Dass die in § 12 Satz 2 Nr 1 AO genannte „*Stätte der Geschäftsleitung*“ tatsächlich keiner festen Geschäftseinrichtung oder Anlage bedarf, lässt sich jedoch aus dem Wortlaut des § 12 AO nicht ableiten.

²⁹⁾ dBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 23.

³⁰⁾ BFH 4. 7. 2012, II R 38/10; 23. 3. 2022, III R 35/20; 7. 6. 2023, I R 47/20.

³¹⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20.

³²⁾ BFH 18. 3. 2009, III R 2/06; 7. 6. 2023, I R 47/20; dBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 28 ff.

³³⁾ dBMF, Entwurf VWG Betriebsstättenbegriff und -begründung, Rz 34.

³⁴⁾ BFH 18. 12. 2024, I R 39/21; 18. 12. 2024, I R 47/21; dBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 35 f.

³⁵⁾ BFH 17. 9. 2023, I R 12/02.

³⁶⁾ BFH 28. 7. 1993, I R 15/93; 29. 11. 2017, I R 58/15.

³⁷⁾ BFH 28. 7. 1993, I R 15/93.

³⁸⁾ BFH 20. 12. 2017, I R 98/15.

§ 12 Satz 2 Nr 8 AO fasst den Begriff der betriebsstättenbegründenden Bauausführungen oder Montagen sehr weit. Unter den Begriff subsumiert werden – auch örtlich fortschreitende oder schwimmende – Bauausführungen und Montagen, wenn

- a. die einzelne Bauausführung oder Montage oder
- b. eine von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden Bauausführungen oder Montagen oder
- c. mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bauausführungen oder Montagen

länger als sechs Monate dauern. Unter einer Bauausführung ist die Errichtung eines Bauwerks, einer Anlage oder von Teilen davon zu verstehen.³⁹⁾ Zu einer Bauausführung oder Montage gehört regelmäßig auch die als Teilleistung ausgeführte Planungs- und Überwachungstätigkeit, selbst wenn ein Generalunternehmer nur die Überwachung mit eigenem Personal durchführt und er ansonsten die Herstellung Subunternehmern überlässt.⁴⁰⁾

Auch zu Beginn,⁴¹⁾ Ende,⁴²⁾ zum Zusammenrechnen verschiedener parallelaufender Bauausführungen und Montagen⁴³⁾ und zur Berücksichtigung von Anwesenheitszeiten von Subunternehmern⁴⁴⁾ finden sich der bisherigen deutschen Verwaltungspraxis entsprechende Aussagen. Unterbrechungen aus nicht im Betriebsablauf liegenden Gründen sollen die sechsmonatige Frist hemmen, die mit der Wiederaufnahme der Arbeiten fortgesetzt wird, sofern die mit der Bauausführung oder Montage betrauten Personen während der Baustellenunterbrechung von der Baustelle abgezogen werden.⁴⁵⁾

Die Aussage im dBMF-Schreiben, dass für die Zusammenfassung verschiedener Bauausführungen oder Montagen ausschließlich die zeitliche Komponente ausschlaggebend sein soll,⁴⁶⁾ ist jedoch zu kurz gegriffen. Vielmehr muss eine wirtschaftliche und zeitliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Projekte gegeben sein, um für Zwecke der Berechnung der steuerlichen zwölfmonatigen Schonfrist von einem einheitlichen Projekt auszugehen zu können.

IV. Der ständige Vertreter in der deutschen Abgabenordnung

In § 13 AO findet sich eine eigenständige Definition des Begriffs des „ständigen Vertreters“. Gemäß § 13 Satz 1 AO gilt als ständiger Vertreter „eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt“. Nach § 13 Satz 2 AO ist das insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig Verträge abschließt oder vermittelt oder Aufträge einholt oder einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt. Der Begriff des ständigen Vertreters ist nicht deckungsgleich mit jenem des abkommensrechtlichen abhängigen Vertreters.⁴⁷⁾ Einer festen Geschäftseinrichtung, über die der ständige Vertreter verfügen kann, bedarf es nicht und dementsprechend auch keiner Zurechnung einer solchen Einrichtung beim Auftraggeber des ständigen Vertreters.⁴⁸⁾

Ständiger Vertreter iSd § 13 AO kann nur eine vom Unternehmen verschiedene Person sein.⁴⁹⁾ Allerdings kann auch der Geschäftsführer einer GmbH deren ständiger Vertreter

³⁹⁾ BFH 22. 9. 1977, IV R 51/72; 21. 10. 1981, I R 21/78; 16. 5. 1990, I R 113/87.

⁴⁰⁾ BFH 13. 11. 1962, I B 224/61; dBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 52.

⁴¹⁾ dBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 53.

⁴²⁾ BFH 21. 4. 1999, I R 99/97.

⁴³⁾ dBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 55 f.

⁴⁴⁾ BFH 13. 11. 1962, I B 224/61 U.

⁴⁵⁾ BFH 21. 4. 1999, I R 99/97.

⁴⁶⁾ dBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 56.

⁴⁷⁾ dBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 62.

⁴⁸⁾ BFH 28. 6. 1972, I R 35/70.

⁴⁹⁾ BFH 23. 10. 1018, I R 54/16; 18. 12. 1990, X 82/89.

sein.⁵⁰⁾ Eine nachhaltige Geschäftsbesorgung setzt zwar keine rechtsgeschäftliche oder gesetzliche Vertretungsbefugnis voraus, allerdings ein wiederholtes, mehr als kurzfristiges Tätigwerden auf der Grundlage eines im Voraus gefassten Willensentschlusses.⁵¹⁾ Die sachliche Weisungsgebundenheit, die sich aus einer arbeitsrechtlichen oder anderen vertraglichen Vereinbarung ergeben kann, setzt kein persönliches Abhängigkeitsverhältnis voraus.⁵²⁾ Betriebsstättenbegründend können sowohl der Abschluss von Verträgen (aufgrund einer Vollmacht oder gesetzlichen Vertretungsbefugnis) als auch die Vermittlung oder Einholung von Aufträgen sein (§ 13 Satz 2 Nr 1 AO).⁵³⁾ Ein Auslieferungslager kann dann eine Betriebsstätte iSd § 13 Satz 2 Nr 2 AO begründen, wenn der ständige Vertreter die Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung des Lagers innehat.⁵⁴⁾

V. Die Betriebsstätte im Abkommensrecht

1. Wechselwirkungen zwischen der nationalen und der DBA-rechtlichen Betriebsstätte

Besteht nach deutschem Steuerrecht eine inländische Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen Person (Inbound-Fall) oder eine ausländische Betriebsstätte einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person (Outbound-Fall), ist zu prüfen, ob ein innerstaatliches Besteuerungsrecht auch DBA-rechtlich aufrecht erhalten werden kann.⁵⁵⁾ Das dBMF-Schreiben stellt zum abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff auf die Regelungen des Art 5 OECD-MA und des OECD-MK idF des Updates 2025 ab, unter Berücksichtigung der von Deutschland dazu angebrachten Vorbehalte und Bemerkungen.⁵⁶⁾ Insbesondere wird auf den Vorbehalt Deutschlands zum sogenannten „*painter example*“ hingewiesen.⁵⁷⁾ Denn aus deutscher Sicht ist das bloße Tätigwerden in Räumlichkeiten eines Vertragspartners, wobei in dem Anstreicherbeispiel diese Räumlichkeiten selbst das Objekt sind, an dem die Tätigkeit ausgeübt wird, für die Annahme einer Betriebsstätte nicht ausreichend.⁵⁸⁾ Festgehalten wird auch, dass dann, wenn ein DBA eine dem Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000 enthaltene Regelung für Einkünfte aus selbständiger Arbeit enthält, der dabei verwendete Begriff der festen Einrichtung in der Regel in gleicher Weise zu verstehen ist wie der Betriebsstättenbegriff in Art 5 OECD-MA.⁵⁹⁾

Wenngleich nationales Steuerrecht und Abkommensrecht unterschiedliche Rechtskreise sind, wird davon ausgegangen, dass zwischen dem Begriff der „festen Geschäftseinrichtung oder Anlage“ iSd § 12 AO und jenem der „festen Geschäftseinrichtung“ iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA im Grundsatz ein hohes Maß an inhaltlicher Übereinstimmung besteht.⁶⁰⁾ Unterschiede zwischen § 12 AO bzw § 13 AO und Art 5 OECD-MA bestehen allerdings hinsichtlich der Ausnahme von vorbereitenden und Hilfstätigkeiten iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA vom Betriebsstättenbegriff, in Bezug auf gewerblich geprägte oder infizierte Personengesellschaften,⁶¹⁾ der Notwendigkeit des „*Dienens*“ (§ 12 Satz 1 AO) bzw dem gänzlichen oder teilweisen Ausüben der Geschäftstätigkeit iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA. Denn § 12 Satz 1 AO setzt keine Benutzung der festen Geschäftseinrichtung oder Anlage voraus. Es ist ausreichend, dass die feste Geschäftseinrichtung oder

⁵⁰⁾ BFH 23. 10. 2018, I R 54/16.

⁵¹⁾ BFH 23. 10. 2018, I R 54/16.

⁵²⁾ BFH 28. 6. 1972, I R 30/70; 12. 4. 1978, I R 136/77.

⁵³⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 68.

⁵⁴⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 69.

⁵⁵⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 70.

⁵⁶⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 76. Darin wird insbesondere auf die „*observations*“ Deutschlands in den Tz 204, 206, 212, 213, 214 und 208 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA verwiesen.

⁵⁷⁾ Tz 17 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁵⁸⁾ BFH 4. 6. 2008, I R 30/07.

⁵⁹⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 73.

⁶⁰⁾ BFH 30. 10. 1996, II R 12/92; 7. 6. 2023, I R 47/20; 18. 12. 2024, I R 47/21.

⁶¹⁾ DBMF-Schreiben vom 26. 9. 2014, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, IV B 5 – S 1300/09/10003, dBStBl I, 1258.

Anlage abstrakt geeignet ist, die konkrete Tätigkeit des Unternehmens im Sinne einer Betriebsbereitschaft zu fördern, was für den Tatbestand des Art 5 Abs 1 OECD-MA hingegen nicht ausreichend ist.⁶²⁾

2. Prima-Facie-Betriebsstätten

Die in Art 5 Abs 2 OECD-MA beispielhaft aufgezählten Geschäftseinrichtungen (Ort der Leitung, Zweigniederlassung etc) gelten nur dann als Betriebsstätten, wenn sie auch die Voraussetzungen des Art 5 Abs 1 OECD-MA erfüllen.⁶³⁾ Das entspricht den Ausführungen im OECD-MK,⁶⁴⁾ wonach die in der demonstrativen Aufzählung genannten Geschäftseinrichtungen nur dann als Betriebsstätten gelten, wenn diese die Tatbestandsmerkmale des Art 5 Abs 1 OECD-MA erfüllen und nicht gemäß Art 5 Abs 4 OECD-MA vom Betriebsstättentatbestand ausgenommen sind.

3. Bauausführungen und Montagen

Zur Auslegung des Begriffs der Bauausführungen und Montagen iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA verweist das dBMF-Schreiben auf die Ausführungen zu § 12 Satz 2 Nr 8 AO.⁶⁵⁾ Anders als im nationalen Steuerrecht kann aus deutscher Sicht abkommensrechtlich eine bloße Bau- oder Montageüberwachung – wenn im konkreten DBA nicht ausdrücklich erfasst⁶⁶⁾ – keine Bau- oder Montagebetriebsstätte iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA begründen, sondern nur dann, wenn die Voraussetzungen des Art 5 Abs 1 OECD-MA einer festen Geschäftseinrichtung gegeben sind.⁶⁷⁾ Die von Deutschland zum OECD-MK dazu angebrachte „*observation*“ überrascht, zumal innerstaatlich sehr wohl davon ausgegangen wird, dass zu einer Bauausführung oder Montage auch die als Teilleistung ausgeführte Planungs- und Überwachungstätigkeit zählt.⁶⁸⁾

Zeitlich neben- oder aufeinander folgende Bauausführungen oder Montagen sind nach Art 5 Abs 3 OECD-MA im Gegensatz zu § 12 Satz 2 Nr 8 AO im Hinblick auf deren Betriebsstätteneigenschaft getrennt zu beurteilen, es sei denn, es besteht zwischen ihnen ein technischer und organisatorischer (wirtschaftlicher) Zusammenhang.⁶⁹⁾ Dass Arbeiten lediglich gleichartig sind, für denselben Auftraggeber erfolgen oder am selben Ort durchgeführt werden, ist für eine Zusammenrechnung der Tätigkeitszeiträume nicht ausreichend.⁷⁰⁾ Ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben ist, ist anhand einer zeitlichen Komponente, der Gleichartigkeit der Leistungen und deren organisatorischer Verknüpfung zu beurteilen.⁷¹⁾ Auch wenn ein Generalunternehmer seine Bau- und Montage-tätigkeiten vollständig auf Subunternehmer überträgt (Totaldelegation), werden die Anwesenheitszeiten des Subunternehmers dem Generalunternehmer zugerechnet.⁷²⁾

⁶²⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 79.

⁶³⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 80.

⁶⁴⁾ Tz 45 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁶⁵⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 81 f.

⁶⁶⁾ In einzelnen deutschen DBA findet sich eine dem Vorbild des Art 5 Abs 3 lit a UN-MA entsprechende Erweiterung des Betriebsstättentatbestands insofern, als darunter neben Bauausführungen und Montagen auch damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeiten subsumiert werden. *United Nations, Department of Economic & Social Affairs, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* (2021).

⁶⁷⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 84, unter Verweis auf Tz 206 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA: „*Germany, as regards sentence 3 of paragraph 50, takes the view that business activities limited to on-site planning and supervision over a construction project can only constitute a permanent establishment if they meet the requirements specified in paragraph 1 of Article 5.*“

⁶⁸⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 52.

⁶⁹⁾ BFH 16. 5. 2001, I R 47/00.

⁷⁰⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 86 f.

⁷¹⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 87 ff.

⁷²⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 93.

4. Vorbereitende und Hilfstätigkeiten

Anders als der Betriebsstättenbegriff des § 12 Satz 1 AO, der auch feste Geschäftseinrichtungen und Anlagen umfasst, in denen Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung ausgeübt werden, liegt gemäß Art 5 Abs 4 OECD-MA keine Betriebsstätte vor, wenn in der festen Geschäftseinrichtung ausschließlich die in Art 5 Abs 4 lit a bis f OECD-MA genannten Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten ausgeübt werden.⁷³⁾ Entscheidend für die Anwendung dieser „Negativfiktion“ ist, ob die in der festen Geschäftseinrichtung wahrgenommenen Aktivitäten einen wesentlichen und bedeutenden Teil der Tätigkeit des Unternehmens in seiner Gesamtheit darstellen. Der OECD-MK begründet die Betriebsstättenausnahmen damit, dass es schwierig ist, solchen Einrichtungen einen Gewinn zuzuordnen. Es sei zwar anzuerkennen, dass derartige Geschäftseinrichtungen sehr wohl zur Produktivität eines Unternehmens beitragen können, die Dienste, die sie leisten, sind jedoch so weit von der tatsächlichen Gewinnerzielung entfernt, dass es schwierig ist, der betreffenden festen Geschäftseinrichtung irgendeinen Gewinn zuzurechnen.⁷⁴⁾

Der zeitliche Umfang der Tätigkeiten kann Indiz für die Anwendbarkeit des Art 5 Abs 4 OECD-MA sein, ist jedoch nie allein entscheidend.⁷⁵⁾ Vorbereitende und Hilfstätigkeiten können vor, parallel zu oder nach der Haupttätigkeit des Unternehmens stattfinden,⁷⁶⁾ funktional abgrenzbar und bei einer Gesamtbetrachtung des individuellen Unternehmensgegenstands bzw der Haupttätigkeit des Unternehmens⁷⁷⁾ lediglich von untergeordneter Bedeutung sein.⁷⁸⁾ Die unmittelbare Geschäftsleitung und administrative Tätigkeiten, die zentrale Unternehmensfunktionen betreffen, zählen zu den Haupttätigkeiten eines jeden Unternehmens.⁷⁹⁾ Beispiele für Hilfstätigkeiten wären Werbemaßnahmen oder die schlichte Informationserteilung.⁸⁰⁾ Im dBMF-Schreiben wird – entgegen den Aussagen im OECD-MK⁸¹⁾ – davon ausgegangen, dass Forschungstätigkeiten regelmäßig Bestandteil der Haupttätigkeit des Unternehmens sind.⁸²⁾

Die im Zuge des BEPS-Aktionspunkts 7⁸³⁾ vorgeschlagene und in Art 5 Abs 4.1. OECD-MA im Zuge des Updates 2017 übernommene Anti-Fragmentierungsregel soll verhindern, dass die Gesamttätigkeit eines Unternehmens oder jene mehrerer verbundener Unternehmen so lange unterteilt wird, bis einzelne Einheiten verbleiben, in denen ausschließlich Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten vorgenommen werden. Dem begegnet Art 5 Abs 4.1. OECD-MA in Form einer Rückausnahme zu Art 5 Abs 4 OECD-MA durch eine steuersubjektübergreifende wirtschaftliche (Gesamt-)Betrachtungsweise.⁸⁴⁾

VI. Personenbezogene Betriebsstätten

1. Der abhängige Vertreter

Das abkommensrechtliche Konzept der Vertreterbetriebsstätte ist losgelöst vom Begriff des ständigen Vertreters nach § 13 AO zu beurteilen. Gemäß Art 5 Abs 5 OECD-MA

⁷³⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 94 ff.

⁷⁴⁾ Tz 58 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁷⁵⁾ BFH 18. 12. 2024, I R 47/21.

⁷⁶⁾ BFH 23. 1. 1985, I R 292/81; 18. 12. 2024, I R 47/21.

⁷⁷⁾ BFH 23. 1. 1985, I R 292/81; 7. 6. 2023, I R 47/20; 18. 12. 2024, I R 47/21.

⁷⁸⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 99.

⁷⁹⁾ BFH 18. 12. 2024, I R 47/21.

⁸⁰⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 101.

⁸¹⁾ Tz 71 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁸²⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 104.

⁸³⁾ OECD, Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus, Aktionspunkt 7 – Abschlussbericht 2015 (2018), abrufbar unter <http://dx.doi.org/10.1787/9789264287334-de> (Zugriff am 20. 4. 2026).

⁸⁴⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 106.

idF nach dem BEPS-bedingten Update 2017 wird eine abkommensrechtliche Vertreterbetriebsstätte dann begründet, wenn eine Person (natürliche Person, juristische Person oder Personenzusammenschluss) für das Unternehmen in einem DBA-Vertragsstaat gewöhnlich Verträge schließt oder gewöhnlich eine führende Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt, die regelmäßig ohne weitere wesentliche Änderung durch das Unternehmen geschlossen werden. Es kann sich dabei um Verträge handeln, die

- a. im Namen des Unternehmens (Vertreter) oder
- b. zur Übertragung des Eigentums an oder zur Gewährung des Nutzungsrechts für Vermögen, das diesem Unternehmen gehört oder für das es das Nutzungsrecht besitzt (Kommissionär), oder
- c. zur Erbringung von Dienstleistungen durch dieses Unternehmen

abgeschlossen werden. Umfasst sind dabei alle von einer solchen Person für das Unternehmen im betreffenden Staat ausgeübten Tätigkeiten,⁸⁵⁾ es sei denn, der Vertreter übt nur vorbereitende oder Hilfstätigkeiten iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA aus, wobei auch in solchen Fällen die Anti-Fragmentierungsregel in Art 5 Abs 4.1. OECD-MA anzuwenden ist.

Die Abhängigkeit einer Person von einem Unternehmen ist anhand der Frage zu beurteilen, ob der Vertreter das wirtschaftliche Risiko seiner Tätigkeit zu tragen hat. Ist das nicht der Fall, spricht dies für seine wirtschaftliche Abhängigkeit. Ein persönliches Abhängigkeitsverhältnis (zB Angestelltenverhältnis) wird nicht vorausgesetzt.⁸⁶⁾ Ob die Vertretertätigkeit „gewöhnlich“ (regelmäßig) ausgeübt wird, ist anhand der abgeschlossenen Verträge und anhand des Unternehmensgegenstands, für den diese vereinbart werden, zu beurteilen.⁸⁷⁾ Art 5 Abs 5 OECD-MA idF des Updates 2017 setzt nicht mehr voraus, dass der Vertreter eine Abschlussvollmacht besitzt, in deren Rahmen er handelt. Eine Person nimmt dann eine führende Rolle beim Abschluss von Verträgen ein, wenn der Abschluss des Vertrags direkt auf deren Aktivitäten zurückzuführen ist, die das Unternehmen im anderen DBA-Vertragsstaat ausübt, auch wenn die Person den Vertrag nicht formal finalisiert oder abschließt („faktische Abschlussvollmacht“).⁸⁸⁾

Die Vertreterbetriebsstätte iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA tritt hinter Art 5 Abs 1 und 2 OECD-MA zurück. Wird die Tätigkeit eines Vertreters jedoch unabhängig von und außerhalb der zugleich vorliegenden festen Geschäftseinrichtung eines Unternehmens ausgeübt, liegen zwei abkommensrechtliche Betriebsstätten vor: eine solche gemäß Art 5 Abs 1 und 2 OECD-MA und eine solche gemäß Art 5 Abs 5 OECD-MA.⁸⁹⁾

2. Der unabhängige Vertreter

Die Unabhängigkeit eines Vertreters ist anhand der Gesamtumstände des Einzelfalls zu würdigen. Wichtige Kriterien dabei sind die Verpflichtungen des Vertreters gegenüber dem Unternehmen und insbesondere die Frage, ob der Vertreter unternehmerische Risiken zu tragen hat.⁹⁰⁾ Auch ein grundsätzlich unabhängiger Vertreter, ein Makler oder Kom-

⁸⁵⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 110.

⁸⁶⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 114.

⁸⁷⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 115.

⁸⁸⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 117. Deutschland hat im Zuge des Updates 2025 des OECD-MA eine „reservation“ zu Art 5 Abs 5 OECD-MA angebracht und will am Kriterium der gewöhnlichen Ausübung von Vertretungsmacht durch den Abschluss von Verträgen gemäß Art 5 Abs 5 OECD-MA idF vor dem Update 2017 festhalten. Tz 255 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA: „Germany reserves the right to limit paragraph 5 of Article 5 to persons who habitually exercise an authority to conclude contracts in the name of the enterprise in accordance with the version of paragraph 5 of Article 5 in the 2014 Model Tax Convention.“

⁸⁹⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 120.

⁹⁰⁾ Tz 104 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

missionär können für ein anderes Unternehmen eine Vertreterbetriebsstätte iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA begründen, wenn diese außerhalb des Rahmens ihrer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit handeln. Das ist dann gegeben, wenn ihre (weitere) Tätigkeit nach der Verkehrsanschauung außerhalb des Berufsbilds und des Geschäftszweigs solcher Personen liegt.⁹¹⁾ Gegen Art 5 Abs 6 OECD-MA idF des Updates 2017, wonach eine Person nicht als unabhängig gelten soll, wenn sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich für ein oder mehrere Unternehmen tätig ist, hat Deutschland bereits im Zuge des Updates 2017 des OECD-MK zu Art 5 OECD-MA eine „*reservation*“ angebracht,⁹²⁾ will aber diese Kriterien bei der Prüfung der Unabhängigkeit eines Vertreters mitberücksichtigen.⁹³⁾ Allein die Tatsache, dass eine in einem DBA-Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine im anderen DBA-Vertragsstaat ansässige Gesellschaft beherrscht oder von dieser beherrscht wird, führt nicht zur Begründung einer abkommensrechtlichen (Vertreter-)Betriebsstätte (Art 5 Abs 7 OECD-MA).

VII. Besondere Betriebsstättenfälle

1. Tätigwerden in fremden Räumen bzw in Räumen Dritter

Das dBMF-Schreiben untersucht anhand von Beispielen konkrete Einzelfälle im Hinblick auf deren Betriebsstätteneigenschaft. Ein Unternehmen kann auch durch das Tätigwerden in fremden Räumen bzw in Räumen Dritter eine Betriebsstätte begründen, wenn diese dem Steuerpflichtigen selbst als Geschäftseinrichtung dienen und das Unternehmen dort seine eigene unternehmerische Tätigkeit ausübt. Das gilt nicht bei bloßem Tätigwerden in den Räumlichkeiten eines Vertragspartners. Von einer Verfügungsmacht über fremde Räume oder Räume eines Dritten ist dann auszugehen, wenn aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass dem Steuerpflichtigen die Räumlichkeiten für die Dauer seiner eigenen unternehmerischen Tätigkeit zur jederzeitigen Nutzung zur Verfügung stehen.⁹⁴⁾

- **Beispiel 1⁹⁵⁾**

Ein in einem DBA-Vertragsstaat ansässiges Reinigungsunternehmen hat aufgrund eines mehrjährigen Dienstleistungsvertrags mit einem inländischen Auftraggeber an jedem Werktag zu vorher festgelegten Zeiten die Räume des Auftraggebers zu reinigen. Das Personal des Reinigungsunternehmens hat uneingeschränkten Zutritt zu den Räumlichkeiten des Auftraggebers.

Da in diesem Fall das Reinigungspersonal lediglich in den Räumen des Auftraggebers tätig wird, sind die Räumlichkeiten das Objekt, an dem die Arbeiten durchgeführt werden, und nicht die feste Geschäftseinrichtung, durch die das Reinigungsunternehmen die eigene unternehmerische Tätigkeit ausübt. Mangels eines selbständigen Nutzungsanspruchs ist auch keine hinreichende Verfügungsmacht des Reinigungsunternehmens über die Räumlichkeiten des Auftraggebers gegeben. Aus deutscher Sicht begründet das Reinigungsunternehmen in den Räumen des Auftraggebers weder nach § 12 AO noch nach Art 5 Abs 1 OECD-MA eine Betriebsstätte.

- **Beispiel 2⁹⁶⁾**

Ein in einem DBA-Vertragsstaat ansässiges EDV-Unternehmen implementiert für einen inländischen Auftraggeber ein Warenwirtschaftssystem. Zu diesem Zweck arbeiten zwei IT-Berater des EDV-Unternehmens über einen Zeitraum von zwölf Monaten fast arbeitstäglich in den Räumen ihres Auftraggebers und können dort jederzeit zumindest einen gegebenenfalls wechselnden Schreibtisch (Desk-Sharing) nutzen.

⁹¹⁾ BFH 14. 9. 1994, I R 116/93.

⁹²⁾ Tz 257 OECD-MK zu Art 5 Abs 6 OECD-MA: „*Germany reserves the right to use the previous version of paragraph 6 (i.e. the version included in the Model Tax Convention immediately before the 2017 update of the Model Tax Convention) because it does not agree that a person should not be considered an independent agent only because the person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more closely related enterprises.*“

⁹³⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 123.

⁹⁴⁾ BFH 4. 6. 2008, I R 30/07.

⁹⁵⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 132.

⁹⁶⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 133.

Das für die Begründung einer Betriebsstätte nötige örtliche Element und das Kriterium der Dauerhaftigkeit werden durch das EDV-Unternehmen erfüllt. Auch die notwendige Verwurzelung des Unternehmens mit dem Ort der Arbeitsausübung ist gegeben. Im Gegensatz zu Beispiel 1 dienen die beim Auftraggeber genutzten Räume dem EDV-Unternehmen nicht nur als Objekt, an dem die Tätigkeit ausgeübt wird, sondern als feste Geschäftseinrichtung, durch die dessen (Kern-)Tätigkeit (Implementierung eines Warenwirtschaftssystems) unmittelbar ausgeübt wird. Da kraft vertraglicher Vereinbarung auch die Verfügungsmacht über die Räume des Auftraggebers gegeben ist, begründet das EDV-Unternehmen in den Räumen des Auftraggebers eine Betriebsstätte iSd § 12 Satz 1 AO und Art 5 Abs 1 OECD-MA.

- **Beispiel 3⁹⁷⁾**

Der im Inland tätige Zahnarzt A fährt seit mehreren Jahren monatlich für jeweils mehrere Tage in einen anderen DBA-Vertragsstaat, um in der Praxis seines dort ansässigen Berufskollegen B chirurgische Eingriffe vorzunehmen. A darf während seiner Aufenthalte (unter Kostenbeteiligung) die Räumlichkeiten des B sowie dessen Praxisausstattung einschließlich des Personals nutzen. Spezialgeräte bringt er selbst mit. A kann bestimmen, wie er die Räume des B nutzt und wie viele chirurgische Eingriffe er vornimmt.

Nach einer Gesamtwürdigung der in Wechselwirkung zueinander stehenden Tatbestandsmerkmale ergibt sich, dass die für den Bestand einer festen Geschäftseinrichtung notwendige örtliche und zeitliche Bindung (Tätigkeit an mehreren Tagen pro Monat über mehrere Jahre) gegeben ist. A hat Verfügungsmacht über die Räume des B, da deren Nutzung unabdingbare Voraussetzung für seine Tätigkeit ist und es sich aufgrund der Vereinbarung zwischen A und B, der beiderseitigen Interessen und der finanziellen Beteiligung des A an den Kosten des B nicht nur um eine rein geduldete Mitbenutzung handelt. A begründet demnach durch seine Tätigkeit im anderen DBA-Vertragsstaat sowohl innerstaatlich (§ 12 Satz 1 AO) als auch abkommensrechtlich (Art 5 Abs 1 OECD-MA) eine Betriebsstätte. Ob A oder B gegenüber den Patienten abrechnet, ist unbeachtlich.

2. Dienstleistungs- oder Managementgesellschaften

Ein Unternehmen kann unter bestimmten Voraussetzungen auch in den Räumlichkeiten einer von ihm beauftragten Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft eine Betriebsstätte begründen. Bei fehlender Verfügungsmacht ist dies jedoch nur dann der Fall, wenn diese durch eine eigene unternehmerische Tätigkeit in deren Räumlichkeiten ersetzt wird. Das Unternehmen muss aufgrund des zur Verfügung stehenden „*sachlichen und personellen Organismus*“ in der Lage sein, in den Räumen der Dienstleistungs- und Managementgesellschaft seiner unternehmerischen Tätigkeit operativ nachzugehen. Das kann bei einer Identität der Leitungsorgane oder der fortlaufenden nachhaltigen Überwachung in den Räumlichkeiten der beauftragten Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft gegeben sein. Überwachung durch ausschließlich schriftliche oder telefonische Kommunikation ist nicht ausreichend.⁹⁸⁾ Allein die Übertragung von Aufgaben an einen Auftragnehmer ohne gleichzeitige eigene unternehmerische Tätigkeiten des Unternehmens als Auftraggeber begründet für diesen keine Betriebsstätte. Vielmehr muss der Auftraggeber an dem betreffenden Ort eigene unternehmerische Handlungen mit einer gewissen Nachhaltigkeit vornehmen.⁹⁹⁾

3. Marktstände

Bei ausreichend dauerhaftem Bezug zur Erdoberfläche kann auch ein Marktstand eine feste Geschäftseinrichtung sein. Das ist nach den Ausführungen im dBMF-Schreiben zB bei Marktveranstaltungen gegeben, die sich ständig in mehr oder weniger großen zeitlichen Abständen an meist auch gleicher Stelle wiederholen.¹⁰⁰⁾ Ein Verkaufsstand, den ein Unternehmen einmal im Jahr, wenn auch jährlich wiederkehrend, vier Wochen lang auf einem Weihnachtsmarkt betreibt, begründet keine Betriebsstätte.¹⁰¹⁾ Nach Ansicht des BFH war der Bezug des Weihnachtsstands zu einem bestimmten Teil der Erdober-

⁹⁷⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 134.

⁹⁸⁾ BFH 24. 8. 2011, I R 46/10; 23. 3. 2022, III R 35/20.

⁹⁹⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20.

¹⁰⁰⁾ BHF 9. 10. 1974, I R 128/73.

¹⁰¹⁾ BFH 17. 9. 2003, I R 12/02.

fläche nur vorübergehend und im Vergleich zur Gesamtdauer eines Jahres zu kurz, weil in den etwa 48 Wochen zwischen den jährlichen Weihnachtsmärkten das Unternehmen auf dem Marktgelände über keinen Verkaufsstand oder eine andere Geschäftseinrichtung verfügen konnte. Verkaufsstände können zwar Betriebsstätten sein, aber nur dann, wenn sich die jeweilige Marktveranstaltung mehrmals im Jahr und meist auch an der gleichen Stelle wiederholt. Der Verkaufsstand auf dem Weihnachtsmarkt ist auch nicht mit Verkaufslokalen von Saisonbetrieben (zB Eisdiele in einem Badeort, Skigeschäft in einem Wintersportort) vergleichbar, die nur während der jeweiligen Saison betrieben werden. Denn derartige Einrichtungen werden in der Regel mehrere Monate lang – wenn auch nicht immer mehr als die Hälfte des Jahres – ohne Unterbrechung von den betreffenden Betrieben genutzt. Eine mehrmals wiederkehrende Nutzung innerhalb eines Zeitraums von mehr als sechs Monaten stellt demnach ein starkes Indiz für eine ausreichende Dauerhaftigkeit dar.¹⁰²⁾ Bei Tätigkeiten auf ständig wechselnden Wochenmärkten – zB im Fall eines ausländischen Gemüsehändlers – wird davon ausgegangen, dass sich die Geschäftsleitungsbetriebsstätte am Wohnsitz des Gewerbetreibenden befindet.¹⁰³⁾

4. Nutzung eines Kinderzimmers

Auch ein im elterlichen Haushalt befindliches Kinderzimmer kann eine Betriebsstätte begründen, wenn der Steuerpflichtige hierüber nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht besitzt. So wurde bei einem Online-Pokerspieler das ständig genutzte Kinderzimmer in der elterlichen Wohnung, in dem sich der Computer befand, von dem aus er als Spieler seine Tätigkeit ausgeübt hatte, als Betriebsstätte qualifiziert, weil der Steuerpflichtige über diesen Raum nicht nur vorübergehend verfügen konnte.¹⁰⁴⁾

5. Homeoffice als Betriebsstätte

Deutschland ist bezüglich der Frage der Begründung von Betriebsstätten durch Arbeitnehmer, die in ihrem häuslichen Homeoffice tätig sind, bislang sehr zurückhaltend gewesen. Wegen der typischerweise mangelnden Verfügungsmacht des Arbeitgebers über die Räumlichkeiten des Arbeitnehmers wurde grundsätzlich weder innerstaatlich (§ 12 Satz 1 AO) noch abkommensrechtlich (Art 5 Abs 1 und 4 OECD-MA) vom Bestand einer Betriebsstätte ausgegangen.¹⁰⁵⁾ Eine Homeoffice-Betriebsstätte sollte auch dann nicht bestehen, wenn dem Unternehmen vertraglich ein Betretungsrecht über das Homeoffice eingeräumt wird oder das Unternehmen dafür Kosten übernimmt. Selbst der Abschluss eines Mietvertrags zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer über häusliche Räume eines Arbeitnehmers wäre nicht ausreichend; ebenso wenig der Umstand, dass dem Arbeitnehmer kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird. Etwas anderes kann gelten, wenn zB der Arbeitgeber berechtigt ist, andere Arbeitnehmer in die häuslichen Räume zu entsenden und damit ein generelles Betretungsrecht hat.¹⁰⁶⁾ Ungeachtet dessen ist abkommensrechtlich zu prüfen, ob die am Heimarbeitsplatz ausgeübten Tätigkeiten die Schwelle einer vorbereitenden oder Hilfstätigkeit überschreiten.¹⁰⁷⁾

Durch die Ausübung von Leitungsfunktionen im Homeoffice kann eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte begründet werden, die sich auch in den Privaträumen eines Geschäftsleiters befinden kann.¹⁰⁸⁾ Aus deutscher innerstaatlicher Sicht (§ 12 Satz 2 Nr 1 AO) be-

¹⁰²⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 138.

¹⁰³⁾ BFH 28. 7. 1993, I R 15/93.

¹⁰⁴⁾ BFH 22. 2. 2023, X R 8/21.

¹⁰⁵⁾ BFH 9. 3. 1962, I B 156/58; 26. 7. 2017, III R 4/16.

¹⁰⁶⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 141, unter Verweis auf den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEO), Nr 4, in den im Rahmen der Änderung vom 5. 2. 2024, IV D 1 – S 0062/21/10003 :001, Ausführungen zur Tätigkeit von Arbeitnehmern im häuslichen Homeoffice aufgenommen worden sind.

¹⁰⁷⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 142.

¹⁰⁸⁾ BFH 23. 1. 1991, I R 22/90.

darf es dafür keiner Verfügungsmacht des Unternehmens über eine feste Geschäftseinrichtung,¹⁰⁹⁾ sehr wohl aber abkommensrechtlich.¹¹⁰⁾ Geschäftsleitungstätigkeiten können regelmäßig nicht unter Art 5 Abs 4 OECD-MA subsumiert werden.

Unter den Voraussetzungen des Art 5 Abs 5 und 6 OECD-MA können Personen, die von ihrem Homeoffice aus tätig sind, allenfalls eine Vertreterbetriebsstätte begründen. Das Unternehmen wird dann so behandelt, als habe es im Quellenstaat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten – vorbehaltlich des Art 5 Abs 4 OECD-MA – eine abkommensrechtliche Betriebsstätte.

Das dBMF-Schreiben setzt sich auch mit den im Zuge des Updates 2025 in den OECD-MK aufgenommenen Ausführungen zu den abkommensrechtlichen Aspekten von Homeoffice-Tätigkeiten auseinander und übernimmt die darin enthaltenen Aussagen.¹¹¹⁾ Im Inbound-Fall bedeutet das, dass ein deutsches (beschränktes) Besteuerungsrecht iZm Homeoffice-Tätigkeiten nur dann besteht, wenn nicht nur abkommensrechtlich, sondern auch innerstaatlich gemäß § 49 Abs 1 Nr 2 lit a dEStG iVm § 12 AO bzw § 13 AO der Betriebsstättentatbestand erfüllt ist. Im Outbound-Fall kann das deutsche Besteuerungsrecht dann eingeschränkt sein, wenn im anderen DBA-Vertragsstaat aufgrund dort ausgeübter Heimarbeit eines Arbeitnehmers eine Betriebsstätte iSd Art 7 Abs 1 OECD-MA iVm Art 5 OECD-MA begründet wird,¹¹²⁾ und die deutsche Finanzverwaltung von der Notwendigkeit einer qualifizierten Verfügungsmacht über den ausländischen Tätigkeitsort Abstand nimmt.¹¹³⁾

6. Influencer

Das dBMF-Schreiben beschäftigt sich auch mit der Betriebsstättenbegründung durch Influencer – also Personen, die zu verschiedensten Themengebieten nachhaltig Audio-, visuelle oder audiovisuelle Inhalte veröffentlichen und damit soziale Interaktionen initiieren. Erzielt ein Influencer Gewinneinkünfte, so verfügt er zumindest über eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte iSd § 12 Satz 2 Nr 1 AO.¹¹⁴⁾ Räumlichkeiten, in denen diese Inhalte konzipiert, erstellt, bearbeitet oder ins Internet hochgeladen werden, sind feste Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmen des Influencers dienen bzw in denen er seine Geschäftstätigkeit ausübt, und gelten damit als Betriebsstätten iSd § 12 Satz 1 AO bzw im grenzüberschreitenden Kontext gemäß Art 5 Abs 1 OECD-MA.¹¹⁵⁾ Orte, die ein Influencer nur vorübergehend und nicht regelmäßig zB als Kulisse nutzt, sind hingegen keine hinreichend zeitlich verwurzelte Geschäftseinrichtung des Steuerpflichtigen.

¹⁰⁹⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 143.

¹¹⁰⁾ Tz 45 OECD-MK zu Art 5 Abs 2 OECD-MA: „*This paragraph contains a list, by no means exhaustive, of examples of places of business, each of which can be regarded as constituting a permanent establishment under paragraph 1 provided that it meets the requirements of that paragraph. As these examples are to be read in the context of the general definition given in paragraph 1, the terms listed, 'a place of management', 'a branch', 'an office', etc. must be interpreted in such a way that such places of business constitute permanent establishments only if they meet the requirements of paragraph 1 and are not places of business to which paragraph 4 applies.*“

¹¹¹⁾ Tz 44.1. bis 44.21. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA idF Update 2025 (*cross-border working from a home or other relevant place*). OECD, The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention, vom Rat der OECD am 18. 11. 2025 verabschiedet. S. Bendlinger, Das Update 2025 des OECD-Musterabkommens, SWI 2026, 3 (6 ff); Blum/V. Bendlinger, Das Update 2025 des OECD-MK zur Homeoffice-Betriebsstätte – kritische Würdigung und systematische Einordnung, SWI 2026, 66 (66 ff); Knotzer/Schmidjell-Dommes, Homeoffice-Betriebsstätte – Neuerungen im OECD-MK zu Art 5 OECD-MA durch das Update 2025, SWI 2026, 18 (18 ff).

¹¹²⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 146.

¹¹³⁾ Becker/Samen, Der aktualisierte OECD-Musterkommentar zur Begründung von Betriebsstätten bei grenzüberschreitender Arbeit, IStR 2026, 273 (282 f).

¹¹⁴⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 148.

¹¹⁵⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 149.

7. Schiffe

Mangels dauernder Verbindung mit der Erdoberfläche begründen fahrende Schiffe, seien es See- oder Binnenschiffe, keine Betriebsstätte des Schifffahrtsunternehmens. Etwas anderes gilt für dauerhaft an Land festgemachte, nicht mehr dem Personen- oder Gütertransport dienende Schiffe, wie zB Wohn-, Hotel-, Restaurant-, Museums- oder Lagerschiffe, die sowohl gemäß § 12 Abs 1 AO als auch nach Art 5 Abs 1 OECD-MA eine Betriebsstätte begründen.

- **Beispiel 4**

Das dBMF-Schreiben nennt in einem Beispiel 4 ein Flusskreuzfahrtschiff, das aufgrund eines mehrjährigen Pachtvertrags über einen Liegeplatz als Hotel- und Restaurantschiff genutzt wird.¹¹⁶⁾ Das Erfordernis der Festigkeit ist damit über die Anmietung des konkreten Hafentiegeplatzes gegeben.¹¹⁷⁾

Weitere Beispiele für betriebsstättenbegründende Geschäftseinrichtungen sind schwimmende oder am Gewässergrund verankerte Energieerzeugungsanlagen oder Schiffe und Pontons, die zum stationären Betrieb dauerhaft festliegen.

Auf die Gewinne, die aus Tätigkeiten erzielt werden, die auf solchen Schiffen ausgeübt werden, ist nicht die Verteilungsnorm für Gewinne aus der Seeschifffahrt und Luftfahrt (Art 8 OECD-MA) anzuwenden, sondern Art 7 OECD-MA iVm Art 5 OECD-MA. Wenn das Schiff selbst keine Betriebsstätte begründet, so wird das Schifffahrtsunternehmen zumindest über eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte gemäß § 12 Satz 2 Nr 1 AO bzw Art 5 Abs 1 Nr 1 OECD-MA verfügen. Diese kann auch am Wohnort des Unternehmers bzw bei Personen- oder Kapitalgesellschaften am Ort der Geschäftsleitung der Gesellschaft gelegen sein.

8. Überlassung von Personal und Betriebsvorrichtungen

Die bloße Überlassung von Grundstücken und der darauf befindlichen Maschinen und Betriebsvorrichtungen an ein anderes Unternehmen begründet für das überlassende Unternehmen keine Betriebsstätte. Denn sowohl § 12 Satz 1 AO als auch Art 5 OECD-MA setzen voraus, dass die feste Geschäftseinrichtung oder Anlage der Tätigkeit eines Unternehmens dient bzw durch diese die (eigene) Geschäftstätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.¹¹⁸⁾

- **Beispiel 5**

Das dBMF-Schreiben nennt zwecks Abgrenzung zwischen Aktiv- und Passivleistung die Verpachtung eines Containerterminals durch ein ausländisches Unternehmen, das mit dessen eigenem Personal betrieben wird.

Das ausländische Unternehmen begründet damit aufgrund der im Inland selbst ausgeübten Tätigkeit sowohl innerstaatlich als auch abkommensrechtlich eine Betriebsstätte.¹¹⁹⁾

Keine Betriebsstätte wäre gegeben, wenn das ausländische Unternehmen nur das Terminal verpachtet, ohne weitere Verpflichtungen einzugehen oder Leistungen zu erbringen. In letzterem Fall liegt mangels eines selbständigen Nutzungsanspruchs auch keine hinreichende Verfügungsmacht des ausländischen Unternehmens am Containerterminal vor.¹²⁰⁾

- **Beispiel 6**

Ein Unternehmen mietet in Deutschland ein Gebäude samt 3D-Druckern an, die deutschen Unternehmen zur Verfügung gestellt werden sollen. Ein deutscher Schuhhersteller erwirbt die gesamten Produktionskapazitäten. Aufgrund der vom Schuhhersteller gewünschten Spezifikationen werden durch Einsatz von Personal des ausländischen Auftragnehmers Schuhsohlen im 3D-Druckverfahren modelliert.

Das ausländische Unternehmen begründet sowohl nach § 12 Satz 1 AO als auch nach Art 5 Abs 1 OECD-MA in Deutschland eine Betriebsstätte, weil das angemietete Gebäude samt den 3D-Druckern

¹¹⁶⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 155.

¹¹⁷⁾ BFH 18. 3. 2009, III R 2/06.

¹¹⁸⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 157.

¹¹⁹⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 158.

¹²⁰⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 159.

unmittelbar seinem Unternehmen dient, in dem dieses mit eigenem Personal seine eigene unternehmerische Tätigkeit durchführt.¹²¹⁾ Sollte hingegen der deutsche Auftraggeber das Gebäude samt Drucker anmieten und dort mit eigenem Personal tätig werden, würde der ausländische Vermieter weder innerstaatlich noch abkommensrechtlich eine Betriebsstätte begründen, weil es bei einer reinen Vermietung an einem unmittelbaren Diener der Geschäftseinrichtung für Zwecke der eigenen Unternehmenstätigkeit mangelt.¹²²⁾

• **Beispiel 7**

Ein in Deutschland ansässiges Unternehmen beschäftigt sich mit der Herstellung und Montage von förder-technischen Anlagen und erbringt in diesem Zusammenhang auch Dienstleistungen. Das Unternehmen schließt mit einem Kunden einen längerfristigen Vertrag über die zumindest teilweise mit dem Grund und Boden fest verbundenen Anlagen ab, die in einem anderen Staat gelegen sind. Nach Ende der fünf Monate dauernden Montage und Inbetriebnahme übernehmen die Mitarbeiter des deutschen Unternehmens den laufenden Anlagenbetrieb.

Trotz Überlassungsvertrag behält das Unternehmen durch die mit eigenem qualifiziertem Personal ausgeübte eigene unternehmerische Tätigkeit die Verfügungsmacht über die förder-technischen Anlagen und begründet damit im anderen DBA-Vertragsstaat gemäß § 12 Satz 1 AO und Art 5 Abs 1 OECD-MA eine Betriebsstätte.¹²³⁾

Anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn das deutsche Unternehmen dem Kunden allein den Aufbau der Anlage sowie die Einweisung und Überwachung der örtlichen eigenen Mitarbeiter des Kunden schulden würde. Da die Montagetätigkeiten vor Ort nur fünf Monate in Anspruch nehmen, würde das deutsche Unternehmen auch keine Bau- oder Montagebetriebsstätte gemäß § 12 Satz 2 Nr 8 AO oder Art 5 Abs 3 OECD-MA begründen.¹²⁴⁾

VIII. Resümee

Die deutsche Finanzverwaltung hat der Betriebsstättenbesteuerung stets eine besondere Bedeutung beigemessen. So hat sich schon der sogenannte „Christkindlerlass“ vom 24. 12. 1999¹²⁵⁾ sehr ausführlich mit Fragen der Betriebsstättenbegründung und der Aufteilung von Einkünften zwischen Stammhaus und Betriebsstätte auseinandergesetzt. Durch das neue dBMF-Schreiben soll dieser Erlass aus dem Jahr 1999 insoweit aufgehoben werden, als dieser zum Betriebsstättenbegriff und zur -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht Ausführungen trifft.

Bezüglich der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung – die im aktuellen dBMF-Schreiben nicht angesprochen ist – hat Deutschland im Rahmen des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes¹²⁶⁾ den Art 7 OECD-MA idF nach dem Update 2010 – auch als „authorized OECD approach“ bezeichnet – mit Wirkung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2012 begonnen haben, durch eine Änderung des § 1 Abs 5 des deutschen Außensteuergesetzes (dAStG) im deutschen (Missbrauchsabwehr-)Steuerrecht verankert. Damit wurde im deutschen Steuerrecht die Notwendigkeit der Anwendung eines uneingeschränkten Fremdverhaltensgrundsatzes auch auf das Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte festgeschrieben. Die dazu ergangene Verordnung (BsGaV)¹²⁷⁾ ist mit 1. 1. 2014 wirksam geworden und wurde Ende 2016 durch umfassende „Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung“ (VWG BsGa)¹²⁸⁾ konkretisiert.¹²⁹⁾ Anzumerken ist, dass noch unklar ist, wie die deutsche Finanzverwaltung auf die Rechtsprechung des BFH¹³⁰⁾ reagieren wird, der klargestellt hat, dass es sich bei § 1 Abs 5 dAStG

¹²¹⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 160.

¹²²⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 161; BFH 4. 7. 2012, II R 38/10; 7. 6. 2023, I R 47/20.

¹²³⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 162.

¹²⁴⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 163.

¹²⁵⁾ DBMF-Schreiben vom 24. 12. 1999, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), BMF IV B 4 – S 1300 – 111/99, idF dBMF-Schreiben vom 22. 12. 2016, Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – VWG BsGa, IV B 5 – S 1341/12/10001-03.

¹²⁶⁾ DBGBl I 2013, 1809.

¹²⁷⁾ DBGBl I 2014, 1603, geändert durch DBGBl I 2025, 372.

¹²⁸⁾ DBStBl I 2017, 182.

¹²⁹⁾ S. Bendlinger/Wipfler, Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung im Verhältnis zu Deutschland, SWI 2022, 166.

¹³⁰⁾ BFH 18. 12. 2024, I R 45/22; 18. 12. 2024, I R 49/23.

um keine eigenständige Regelung zur Betriebsstätten-Gewinnermittlung handelt, sondern um eine Missbrauchs-Abwehrregelung. Eine Korrektur des Betriebsstättenergebnisses auf Grundlage des § 1 Abs 5 dAStG iVm den Regelungen der BsGaV kann demnach nur vorgenommen werden, wenn sachverhaltsbezogen ein kausaler Zusammenhang mit einer fremdüblichen Einkünfterminderung in Deutschland gegeben ist.¹³¹⁾

Im aktuellen dBMF-Schreiben wird insofern auf die VWG BsGA verwiesen, als das dBMF-Schreiben aus 1999 weiterhin anwendbar sein soll, soweit dies die VWG BsGA bestimmen; insbesondere in Fällen, in denen weder § 1 Abs 5 dAStG noch die Regelungen der BsGaV anzuwenden sind, sowie für Zwecke des § 1 Abs 5 Satz 8 dAStG.¹³²⁾ Das neue dBMF-Schreiben soll in allen offenen Fällen angewandt werden, sofern gesetzliche Regelungen dem nicht entgegenstehen.¹³³⁾

Von geringfügigen sprachlichen Abweichungen abgesehen, entsprechen die in § 12 AO und § 13 AO enthaltenen Definitionen des Betriebsstättenbegriffs jenem in § 29 BAO. Der Entwurf des aktuellen dBMF-Schreibens bietet deshalb auch Anhaltspunkte für die Auslegung der österreichischen Regelungen. Da sowohl die deutsche als auch die österreichische Finanzverwaltung bei Anwendung und Auslegung abkommensrechtlicher Definitionen, die dem OECD-MA entsprechen, den OECD-MK im Sinne von „soft law“ als Auslegungshilfe heranziehen,¹³⁴⁾ kann es zweckmäßig sein, bei der Interpretation des Betriebsstättenbegriffs in den österreichischen DBA, soweit dieser Art 5 OECD-MA entspricht, einen Blick auf die Ausführungen der deutschen Finanzverwaltung zu werfen. Diese Erkenntnisse sind überwiegend durch die Rechtsprechung des BFH¹³⁵⁾ geprägt, der, anders als die österreichische Finanzverwaltung,¹³⁶⁾ entsprechend der Rechtsprechung des VwGH¹³⁷⁾ und auch des Schweizer Bundesgerichts,¹³⁸⁾ – jedoch nicht in einer dynamischen, sondern in einer statischen Betrachtung – in seiner Entscheidungsfindung wiederum auf OECD-MA und OECD-MK Bezug nimmt. Das dBMF hat inzwischen die dynamische Auslegung, wonach der OECD-MK in seiner im Zeitpunkt der Rechtsanwendung aktuellen Version auch auf ältere DBA anzuwenden ist, aufgegeben.¹³⁹⁾ Eine dynamische Auslegung wird allerdings weiterhin verfolgt, soweit es sich gegenüber früheren Fassungen des OECD-MK um Klarstellungen und Präzisierungen handelt. Im Fall eines nicht vergleichbaren Wortlauts scheidet ein Rückgriff auf den OECD-MK jedenfalls aus. Die im Update 2025 des OECD-MK zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs vorgenommenen Ergänzungen sieht die deutsche Finanzverwaltung offenbar nur als klarstellend an, sodass diese auch auf die bestehenden DBA angewandt werden, sofern deren Wortlaut dem OECD-MA entspricht.¹⁴⁰⁾

¹³¹⁾ S. Bendlinger, § 1 Abs 5 des deutschen AStG ist keine eigenständige Regelung zur Betriebsstätten-gewinnermittlung, SWI 2025, 431 (431).

¹³²⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 164.

¹³³⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 165.

¹³⁴⁾ Becker/Samen, IStR 2026, 273 (279).

¹³⁵⁾ BFH 5. 12. 2023, I R 42/20.

¹³⁶⁾ Erllass des BMF vom 27. 10. 1995, Auslegung der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen; Berücksichtigung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen in der jeweils geltenden Fassung, 04 0610/286-IV/4/95; ebenso Info des BMF vom 4. 1. 2026, Homeoffice und Betriebsstätten, 2025-1.050.421, worin es heißt: „Die im Update zum OECD-MK 2025 erfolgten klarstellenden Ausführungen zur Anwendung und Auslegung des Art. 5 OECD-MA sind grundsätzlich auf alle österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden, die eine dem Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (sinngemäß) übereinstimmende Norm enthalten.“

¹³⁷⁾ VwGH 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036; Lang, VwGH zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2026, 98 (98 ff).

¹³⁸⁾ Schweizer Bundesgericht 23. 6. 2023, 9C_682/2022; Lang, Schweizer Bundesgericht zur Bedeutung des OECD-Kommentars, SWI 2023, 418 (418 ff).

¹³⁹⁾ DBMF-Schreiben vom 24. 12. 2024, Veröffentlichung des Urteils des BMF vom 5. Dezember 2023 – I R 42/20; Auslegung von Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, IV B 2 – S 1301/01508/004/0308.

¹⁴⁰⁾ DBMF-Schreiben vom 13. 2. 2026, Rz 145; Becker/Samen, IStR 2026, 273 (277).